



DECISÃO nº.: **186/2011 – COJUP**  
PAT nº.: 124/2009 – 6ª URT (protocolo nº. 262.187/2009-6)  
AUTUADA: **JODIESEL RIONORTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA**  
ENDEREÇO: Rua Jeremias da rocha, 532 – Santo Antônio – Mossoró/RN  
AUTUANTE: José Pereira de Carvalho Junior, matrícula nº. 91.572-6  
DENÚNCIAS: 1ª. Falta de recolhimento do ICMS devido sobre o estoque existente em 31/12/2004 de peças, componentes, acessórios e demais produtos para utilização em autopropulsados e outros fins, nos prazos regulamentares;  
2ª. Falta de escrituração, no prazo regulamentar, do Livro de Inventário, referente ao período de 2004.

EMENTA: ICMS – Obrigação principal e acessória – Falta de recolhimento do ICMS – Falta de escrituração do Livro Registro de Inventário.

1. Ficou constatado que o levantamento do estoque apresentado pela atuada na defesa é uma tentativa ingênua de eximir-se da acusação da falta de recolhimento do imposto, pois vai de encontro as informações declaradas anteriormente através do Informativo Fiscal do exercício de 2004;
2. Restou comprovada a falta de recolhimento do imposto devido sobre o estoque final de mercadorias tributadas, no ano de 2004, por completa inobservância as disposições do Decreto estadual nº. 18.148/2004;
3. A documentação acostada aos autos constitui prova irrefutável da infração cometida;
4. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.**

## 1 - O RELATÓRIO

### 1.1 - A Denúncia

De acordo com o Auto de Infração nº. 1.633/2009 – 6ª URT, lavrado em 15/12/2009, depreende-se que a empresa, devidamente qualificada nos autos, foi autuada pela falta de recolhimento do ICMS devido sobre o estoque existente em 31/12/2004 composto por peças, componentes, acessórios e demais produtos para utilização em autopropulsados e outros fins, e pela falta de escrituração do Livro Registro de Inventário, conforme demonstrativos anexos.

Isnard Dubeux Dantas  
Julgador Fiscal



A autuação se deu em razão da suposta infringência ao art. 150, incisos III e XIII, c/c art. 620, §7º, do Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Rio Grande do Norte – RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 13.640, de 13 de novembro de 1997, e art. 1º do Decreto Estadual nº. 18.148, de 23/03/2005, tendo como consequência a lavratura do Auto de Infração, supramencionado, com a proposta de aplicação da penalidade prevista no art. 340, incisos I, alínea “c”, e V, alínea “b”, do mesmo diploma legal, resultando numa pena de multa no valor de R\$ 202.962,19 (duzentos e dois mil, novecentos e sessenta e dois reais, dezenove centavos), e na exigência do ICMS no valor de R\$ 202.962,19 (duzentos e dois mil, novecentos e sessenta e dois reais, dezenove centavos), perfazendo um crédito tributário no valor total de R\$ 405.814,38 (quatrocentos e cinco mil, oitocentos e quatorze reais, trinta e oito centavos).

#### 1.2 - A Impugnação

A atuada inicia a sua impugnação afirmando que o Auto de Infração foi lavrado em decorrência de informações equivocadas anteriormente.

Revelou que o valor do estoque final correto é de R\$ 255.493,08.

Apresentou o inventário do estoque de peças existentes em 31/12/2004 e sugeriu que este deve servir “como ponto de incidência da exação”.

Afirmou que o percentual de agregação correto a ser aplicado é de 26,5%, “tendo em vista tratar-se de contribuinte equiparado aos estabelecimentos informados no §6º do art. 944-D do Dec. 13.640/97” e alegou outros motivos que ensejariam a aplicação do mencionado percentual.

Inferiu que o valor do imposto devido é de R\$ 54.650,61, e que deste valor ainda devem ser abatidos as quantias de R\$ 1.902,68 e R\$ 2.055,02, relativas ao recolhimento do ICMS antecipado e que, de acordo com o nova sistemática da cobrança através da substituição tributária não haveria outra forma para o aproveitamento de tais créditos.

Reclamou do efeito confiscatório da multa aplicada.

Encerrou requerendo a procedência parcial do feito em relação aos valores apresentados, a redução do valor da multa e o reconhecimento de seu caráter confiscatório.

#### 1.3 - A Contestação

O atuante fez um breve relato do trabalho executado e destacou que o Auto de Infração foi lavrado com base nas “informações contidas no Informativo Fiscal prestadas pelo próprio atuado”. Acrescenta que pretendia fazer a comparação do Informativo Fiscal com o Livro Registro de Inventário, porém a atuada informou que não foi possível localizar o mencionado livro.

Isnard Dubeux Dantas  
Julgador Fiscal



Salientou que analisou o Registro de Apuração do ICMS e constatou um valor de R\$ 293,18 relativo a crédito fiscal que deve ser abatido do valor do imposto lançado, conforme dispõe o Decreto estadual nº. 18.148/05.

Afirmou que o Inventário fiscal apresentado na impugnação não tem "valor legal, fiscal e contábil" e não tem a "devida autenticação prevista na legislação".

Assegurou que a equiparação de sua atividade comercial com a de concessionário de veículos automotivos é incabível.

Disse que a atuada confundiu multa com tributo quando afirmou que o valor da multa aplicada é inconstitucional e confiscatório.

Asseverou que a impugnação é protelatória.

Afirmou que o recolhimento do imposto em janeiro de 2005 decorrente das operações sujeitas a antecipação tributária referente as entradas, ocorridas em novembro e dezembro de 2004, foram excluídas do lançamento conforme demonstrativo fiscal anexo a sua contestação.

No referido demonstrativo fiscal consta que o valor correto do lançamento fiscal foi reduzido aos seguintes valores:

ICMS	R\$ 198.894,49
MULTA	R\$ 199.004,49
TOTAL	R\$ 397.898,98

Encerrou pugnando pela procedência do feito com os descontos relativos aos valores recolhidos pela atuada em janeiro de 2005.

## 2 - OS ANTECEDENTES

Consta nos autos, fl. 166, que o contribuinte não é reincidente na prática do ilícito apontado.

## 3 - O MÉRITO

De acordo com os autos a empresa foi atuada pela falta de recolhimento do ICMS devido sobre o estoque existente em 31/12/2004, composto por de peças, componentes, acessórios e demais produtos para utilização em autopropulsados e outros fins, e pela falta de escrituração do Livro Registro de Inventário.

A obrigação do recolhimento do ICMS lançado no presente Auto de Infração decorre da alteração do regime de pagamento do imposto incidente sobre peças, componentes, acessórios e demais produtos classificados nos respectivos códigos da NBM/SH, listados no Anexo 136 do Regulamento do ICMS, conforme expressa disposição do Decreto estadual nº. 18.148 de 23 de março de 2005, que passou a feito através da sistemática da substituição tributária.

Isnard Dubeux Dantas  
Julgador Fiscal



O mencionado Decreto determinou as providências a serem adotadas pelos contribuintes que comercializassem àqueles produtos.

De acordo com o autuante, a atuada não efetuou o recolhimento do imposto incidente sobre o estoque final das mercadorias.

Constata-se que a denúncia está amparada nas informações prestadas pela atuada através do Informativo Fiscal-IF do ano de 2004, constante às fls. 09.

A atuada alegou que o valor informado no IF/2004 está errado e apresentou um levantamento do estoque de mercadorias com valores completamente diversos daqueles constantes no referido Informativo Fiscal.

Examinando-se os documentos constantes dos autos ficou constatado que o levantamento do estoque apresentado pela atuada na defesa é uma tentativa ingênua de eximir-se da acusação da falta de recolhimento do imposto, pois vai de encontro as informações declaradas anteriormente através do Informativo Fiscal do exercício de 2004, fl.09, o qual aponta que o valor do estoque final de mercadorias é de R\$ 853.551,99.

O levantamento de estoque ora apresentado também diverge das próprias informações prestadas pela atuada quanto da entrega do Informativo Fiscal do exercício de 2005, em anexo, o qual aponta que o valor do estoque inicial daquele ano é de R\$ 853.551,99.

Através do exame da movimentação fiscal da atuada através das GIMs, disponível no sistema de informática desta Secretaria, apresentadas durante os anos de 2004 e 2005, não há qualquer registro da reapresentação de alguma GIM com informações que corroborem o levantamento apresentado na impugnação, assim, justifica-se a completa rejeição do levantamento do estoque apresentado pela atuada na peça impugnatória.

Para encerrar a discussão acerca dos valores do estoque final em 2004 informados pela atuada basta observar que é inferior ao valor do estoque final dos exercícios de 2002 e 2003, conforme extratos anexos.

Quanto ao percentual de agregação utilizado pelo autuante não há correção a ser feita, a atuada não se enquadra na condição prevista no art. 944-D, §6º do RICMS, vigente à época do fato gerador.

A redação do §6º do art. 944-D do RICMS é bem clara e não resta dúvida quanto ao requisito que a empresa deve enquadrar-se para fazer jus a aplicação do percentual de agregação de 26,5%, senão vejamos:

*Art. 944-D. Nas operações interestaduais com peças, componentes, acessórios e demais produtos classificados nos respectivos códigos da NBM/SH listados no Anexo 136 deste Regulamento, para utilização em autopropulsados e outros fins, realizadas entre contribuintes situados nos Estados signatários do Protocolo ICMS 36/04, fica atribuída ao contribuinte industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, relativo às operações subseqüentes ou à entrada destinada à integração no ativo imobilizado ou consumo do destinatário (Prots.*



ICMS 36/04 e 49/04).

(...)

§ 6º **Ao estabelecimento fabricante de veículos automotores**, nas saídas para atender índice de fidelidade de compra de que trata o art. 8º da Lei federal nº 6.729, de 28 de novembro de 1979, é facultado adotar como base de cálculo o preço por ele praticado, nele incluídos os valores do IPI, do frete ou carreto até o estabelecimento adquirente e das demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, ainda que por terceiros, adicionado do produto resultante da aplicação sobre referido preço do percentual de margem de valor agregado de 26,50% (vinte e seis inteiros e cinqüenta centésimos por cento).

§7º O disposto no §6º aplica-se, também, ao estabelecimento fabricante de veículos, máquinas e equipamentos cuja distribuição seja efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade.

(...)” (sem grifo no original)

O fato de ser revendedor autorizado e prestador de assistência técnica de alguns fabricantes de autopeças não o elege a condição de “fabricante de veículos automotores”, dessa forma, restou comprovada a correta utilização do percentual de agregação de 40% aplicado pelo autuante.

Assim, restou comprovada a falta de recolhimento do imposto devido sobre o estoque final de mercadorias tributadas, no ano de 2004, por completa inobservância as disposições do Decreto Estadual nº. 18.148/2004.

Em relação ao valor de R\$ 293,18 relativo ao saldo credor existente na sua escrita fiscal, relacionado a apuração do ICMS normal do mês de dezembro de 2004, e aos valores de R\$ 2.088,91 e R\$ 2.025,72, referentes ao ICMS recolhido por antecipação sob o código de receita 1240, em janeiro de 2005, que a autuada afirmou ser credora, o autuante concordou com o aproveitamento e excluiu os valores, conforme novo demonstrativo apresentado às fls. 164.

Dessa forma, após as devidas correções, o lançamento relativo a 1ª ocorrência foi reduzido para os seguintes valores:

	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	TOTAL (R\$)
Valor original do Auto de Infração	202.852,19	202.962,19	405.814,38
Valor do crédito fiscal relativo ao pagamento de ICMS antecipado em janeiro de 2005.	(3.957,70)	(3.957,70)	(7.915,40)
TOTAL	198.894,49	198.894,49	397.788,98



Quanto a 2ª ocorrência, observa-se que não foi impugnada pela atuada, e como nada foi apresentado que justificasse a falta de escrituração do Livro de Inventário, considero-a incontroversa.

Assim, o valor total do Auto de Infração é o seguinte:

ICMS	R\$ 198.894,49
MULTA	R\$ 199.004,49
TOTAL	R\$ 397.898,98

Quanto a alegação da atuada de que a multa aplicada ao feito seria arbitrária e teria caráter confiscatório, entendo não poder prosperar, devendo ser afastado de pronto. Tal argumento pode ser facilmente fulminado pelo simples fato de que a penalidade aplicada não poderia ser arbitrária, uma vez que emana de previsão legal, ou seja, está amparada na lei 6.968/96, a qual instituiu o tributo em nosso Estado. Além disso, urge ressaltar a existência de diferença genealógica entre tributo e penalidade, especialmente, porque brotam de fontes totalmente distintas.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional define *tributo* como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, *que não constitua sanção de ato ilícito*, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”

Observe-se que o referido artigo é expresso ao dispor que tributo “é toda prestação pecuniária compulsória (...), *que não constitua sanção de ato ilícito*, ...”. Não há dúvida de que somente um fato jurídico *lícito* implica a relação jurídica obrigacional que tem como objeto o *tributo*. Dito de outra forma, tributo não pode ser interpretado como penalidade imposta àquele que comete algum ato ilícito.

Efetivamente, tributo não é multa. Se um contribuinte deixa de recolher um determinado tributo até a data de seu vencimento, ser-lhe-á aplicada uma multa, e esta não se confunde com o tributo não quitado.

Todos os fatos descritos como hipóteses de incidência dos tributos são, sem nenhuma exceção, *lícitos*, como por exemplo: prestar serviços, ser proprietário de imóvel urbano, realizar operação de venda e compra de mercadorias.

Quando a lei descrever como hipótese um comportamento *ilícito*, como por exemplo, a não emissão de notas fiscais, a consequência normativa nunca será uma relação jurídica tributária que legitime o fisco a cobrar tributo, mas sim *multa*.

Nesse sentido, o eminente professor Paulo de Barros Carvalho, na obra *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 22, leciona que “os acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma providência sancionatória e, fixando o caráter *lícito* do evento, separa-se, com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários”.



Até por isso, sugerimos que *tributo* é a prestação pecuniária compulsória decorrente da materialização do fato (fato gerador) descrito como hipótese de incidência, sem natureza sancionatória, prevista e exigível nos estritos termos da lei.

Não há dúvidas, portanto, de que tributo e multa não se confundem, não havendo nenhuma semelhança entre ambos.

Enquanto a finalidade dos tributos é o abastecimento dos cofres públicos, as multas objetivam penalizar o contribuinte que decide não cumprir suas obrigações tributárias.

Estevão Horvath - *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 114, explica que “a multa busca punir o contribuinte faltoso com suas obrigações (como busca reprimir, punindo, qualquer comportamento contrário à ordem jurídica). Destarte, os princípios que regem as infrações são distintos daqueles que informam a tributação. Há diferença ontológica, o que não permite a comparação de uma situação com a outra”.

Assim, entendo que uma vez estando as multas devidamente previstas em lei, pode, e na verdade deve, ser estabelecida com severidade conforme a gravidade da infração, para que com isto o contribuinte não se veja tentado a cometer os ilícitos tributários, e entregue corretamente recursos ao Estado que deles depende para o atendimento das necessidades públicas. A jurisprudência possui inúmeras manifestações nesse sentido, *in verbis*:

(TJ/SP – 3ª C.ª Dir. Púb., Ap. c/ Rev. nº 924.228-5/6-00, Rel. Des. Magalhães Coelho, julg. 11.08.2009)

“MULTA. PRINCIPIO DO NÃO CONFISCO. O princípio constitucional do não-confisco não se reporta às sanções por atos ilícitos, pois elemento da estrutura limitativa do Estado ao poder de tributar, de natureza ôntica diversa das multas. O percentual da multa moratória, além disso, tem expressa previsão legal e constitui meio inibitório para que o contribuinte não protraia o pagamento do tributo. Não se tratando de relação de consumo, não há justificativa para aplicação da legislação protetiva do Código de Defesa do Consumidor. Recurso e remessa necessária desprovidos.”

(TJ/SP – 7ª C.ª Dir. Púb., Ap. Cív. s/ rev. nº 312.116-5/8-00, Rel. Des. Nogueira Diefenthaler, julg. 21.08.2006)

No mesmo sentido: Ap. Cív s/ Rev. nº 527.887-5/8-00; Ap. Cív s/ Rev. nº 358.099-5/5-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 272.095.5/0-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 568.104-5/6-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 251.106-5/9-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 352.734-5/0-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 450.375-5/6-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 238.156-5/0-00)

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL – SONEGAÇÃO – MULTA – PERCENTUAL – LEGALIDADE – JUROS MORATÓRIOS – TAXA SELIC – MATÉRIA NÃO VEICULADA NA INICIAL – EXAME – VEDAÇÃO.



1. A regra prevista no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, que veda a utilização do tributo com efeito de confisco, não atinge o percentual das multas fixadas para o caso de descumprimento da obrigação tributária, uma vez que se trata de penalidade imposta àqueles que, de alguma forma, venham a causar prejuízos ao erário, em razão de determinada infração prevista em lei.

2. O pedido inicial restringe a lide, não devendo o magistrado emitir provimento jurisdicional diverso daquele pleiteado pela parte, sob pena de nulidade. Assim, verificado que a matéria relativa à aplicação da taxa selic não foi ventilada na petição inicial, nem enfrentada na R. sentença hostilizada, resta inviabilizado o seu exame pelo tribunal.

3. Recurso conhecido e não provido.”

Dessa forma, não vejo como prosperar esse argumento levantado pela atuada em sua defesa.

A documentação acostada aos autos constitui prova irrefutável da infração cometida.

Assim, fundamentado nas normas regulamentares, nas provas juntadas pelo atuante e na incapacidade da atuada em ilidir totalmente as denúncias, posiciono-me pela procedência em parte do Auto de Infração em comento.

#### 4 – A DECISÃO

Diante dos argumentos, acima esposados, **JULGO PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração de fl. 01, para impor à atuada as penas de multas previstas no art. 340, incisos I, alínea “c”, e V, alínea “b”, do Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Rio Grande do Norte – RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 13.640, de 13 de novembro de 1997, no valor de R\$ 199.004,49 (cento e noventa e nove mil, quatro reais, quarenta e nove centavos), além da exigência do imposto no valor de R\$ 198.894,49 (cento e noventa e oito mil, oitocentos e noventa e quatro reais, quarenta e nove centavos) por infringência ao art. 150, incisos III e XIII, c/c art. 620, §7º, do mesmo diploma legal, e art. 1º do Decreto Estadual nº. 18.148, de 23/03/2005, totalizando o crédito tributário no montante de R\$ 397.898,98 (trezentos e noventa e sete mil, oitocentos e noventa e oito reais, noventa e oito centavos), ficando ainda a atuada sujeita aos acréscimos monetários legais e vigentes.

Recorro ao Egrégio Conselho de Recursos Fiscais na forma preconizada pelo art. 114 do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário – RPPAT, aprovado pelo Decreto nº. 13.796, de 16 de fevereiro de 1998.

Remeta-se o p.p. à 6ª URT, para que seja dada ciência à atuada e ao atuante, e, sendo o caso, oportunizar ao contribuinte recolher ou parcelar o imposto, apenas com

Isnard Dubeux Dantas  
Julgador Fiscal



Estado do Rio Grande do Norte  
Secretaria de Estado da Tributação  
Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais - COJUP

os acréscimos moratórios, sem o gravame da penalidade punitiva, no prazo de 72 horas após a notificação, em obediência à Instrução normativa 02/2010 - CAT.

Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, em Natal, 22 de setembro de 2011.

Isnard Dubeux Dantas  
Julgador Fiscal – mat. 8637-1

*Isnard Dubeux Dantas*  
*Julgador Fiscal*